

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/7/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200314  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200314.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobkyne: I. C., nar. XX.XX.XXXX, bytom U. X, XXX XX D., právne zastúpenej: Mgr. Ivanom Petkovom, advokátom so sídlom kancelárie Na vršku 12, 811 01 Bratislava, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 97838/2016 z 29. januára 2016 a o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/49/2016-75 z 11. októbra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/49/2016-75 z 11. októbra 2016 z a m i e t a .

Návrh žalobkyne na podanie návrhu Súdnemu dvoru Európskej únie na začatie prejudiciálneho konania z a m i e t a .

Žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa táto domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 97838/2016 z 29. januára 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej aj „správny orgán prvého stupňa“ alebo „správca dane“) č. 1635486/2015 z 5. novembra 2015, ktorým tento žalobkyňi vyrubil za zdaňovacie obdobie február 2006 rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 16.621,39 eur (vlastná daňová povinnosť uvedená žalobcom v dodatočnom daňovom priznaní v sume 369.742,- Skk a vlastná daňová povinnosť zistená správcom dane v sume 870.478,- Skk, t. j. rozdiel dane v sume 500.736,- Skk - 16.621,39 eur) a súčasne nepriznal žalobkyňi a žalovanému náhradu trov konania. Rozsudok nadobudol

právoplatnosť 2. decembra 2016.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že vykonané dokazovanie zo strany finančných orgánov vo vzťahu k dodávateľom a odberateľom žalobkyne, ako aj výsluch žalobkyne, nepreukázalo, že došlo k fyzickému dodaniu tovaru, neboli identifikované miesta, spôsoby a forma reálneho uskladnenia tovaru, vyskladnenia tovaru, ako aj reálnej prepravy takého množstva tovaru. V konaní mal krajský súd za preukázané, že žalobkyňa si uplatnila odpočítanie dane z došlých faktúr od dodávateľa Seliko Trade a.s., Krupina k tovaru, ktorý následne prevádzala dodávateľskými faktúrami obchodnej spoločnosti Harris a.s., Zvolen (podľa zistení Najvyššieho súdu SR bola spoločnosť Harris a.s. k 24. novembru 2009 vymazaná ex offio z obchodného registra po tom, čo Okresný súd Banská Bystrica uznesením č. k. 1K/4/2009-92 zo 17. apríla 2009, právoplatným 12. mája 2009 zastavil konkurzné konanie pre nedostatok majetku dlžníka). Preukázané bolo taktiež to, že žalobkyňa tovar predala spoločnosti Harris a.s., pričom bolo zistené, že odberateľ žalobkyne Harris a.s., nikdy nemal skladové priestory, nevedol skladovú evidenciu a tovar bol, podľa tohto subjektu, údajne priamo predaný obchodnej spoločnosti Seliko Trade a.s.. Dožiadaný daňový úrad Zvolen miestnym zisťovaním zistil, že na adrese sídla spoločnosti Harris a.s., sa nachádza obytný dom, no spoločnosť sa na danej adrese nenachádza, nikto ju nepozná a súčasne v týchto priestoroch nemohlo byť vykonané fyzické vyskladnenie tovaru od spoločnosti Seliko Trade a.s.. Z vykonaného dokazovania nebolo preukázané uskladnenie, vyskladnenie predmetného tovaru, ako aj preprava tovaru. Správca dane vykonal dokazovanie nielen k otázkam vykonania prepravy tovaru, ale aj v súvislosti s tým, či bolo preukázané, že dodávateľa žalobkyne a jej následní odberatelia, ako aj samotná žalobkyňa mala dostatočné skladové priestory, technické a personálne kapacity, v ktorých bolo fyzicky možné takéto objemné množstvo tovaru uskladniť, vyskladniť (zaevidovať), a taktiež aj k preukázaniu, že k uskladneniu a následnému vyskladneniu tovaru v konkrétnych priestoroch došlo, teda nielen k preprave takéhoto objemného množstva tovaru. Krajský súd mal taktiež za preukázané, že na posudzovaných faktúrach žalobkyňa špecifikovala tovar čo do množstva, druhu, jednotkovej a konečnej ceny, hodnotu tovaru bez DPH, ako aj hodnotu DPH a hodnotu tovaru vrátane DPH. Teda jednoznačne, v posudzovaných faktúrach vyčíslila výšku DPH. Z tejto výšky potom daňové orgány aj vychádzali. V prejednávanej veci vo vzťahu k posudzovaným faktúram však bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania a je na mieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobkyňa pristupovala pri realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodovala s niečím, čo zrejme neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania a v takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami obchodného reťazca. Skutkový stav vo vzťahu k dani na vstupe bol už dostatočne preukázaný v skorších štádiách daňového konania. Pokiaľ ide o daň na výstupe, k týmto skutočnostiam podľa krajského súdu, správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci. Medzi účastníkmi bolo nesporné, že nešlo o reálne plnenie ani na tomto stupni obchodného reťazca a k reálnemu dodaniu tovarov spoločnosti Harris, a. s., nedošlo podľa vystavených faktúr. V súvislosti s aplikáciou Smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977, tzv. Šiesta smernica (ďalej aj ako „šiesta smernica“), krajský súd uviedol, že táto smernica je súčasťou zákona o DPH ako bod č. 1 prílohy č. 6 a taktiež poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 440/2011, podľa ktorého šiesta smernica okrem toho, že bola transponovaná do jednotlivých ustanovení zákona o DPH, bola aj osobitným ustanovením - prílohou č. 6 bod 1 zákona o DPH prevzatá ako celok. Príloha č. 6 je súčasťou zákona o DPH, a preto je právne záväzná. V prípade takto prevzatej smernice teda podľa krajského súdu nemôže ísť o rozpor s účinkami aktov sekundárneho komunitárneho práva. S poukazom na zdaňovacie obdobie február 2006 bolo teda potrebné aplikovať zákon o DPH v súlade s cieľmi a obsahom šiestej smernice. Krajský súd poukázal na čl. 21 bod 1 písm. d/ šiestej smernice a uviedol, že v tomto článku je zakotvená povinnosť akejkoľvek osoby, ktorá uvedie daň z pridanej hodnoty na faktúre alebo inom doklade, ktorý sa používa ako faktúra, túto daň aj zaplatiť. V slovenskom právnom poriadku bola táto povinnosť transponovaná do § 69 ods. 5 zákona o DPH, a to ako povinnosť osoby, ktorá nie je platiteľom a pri dodaní tovaru alebo služby uviedla vo faktúre daň, zaplatiť túto daň. Taktiež v § 71 ods. 6 cit. zákona bola zakotvená povinnosť platiteľa, ktorý vo faktúre uvedie vyššiu daň, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, túto vyššiu sumu dane zaplatiť. Vzhľadom na to, že samotná šiesta smernica v rozhodnom zdaňovacom období bola súčasťou nášho právneho

poriadku, je potrebné vykladať konkrétne znenie zákona tzv. eurokonformným výkladom, t. j. výkladom vnútroštátneho práva v súlade s ustanovením čl. 21 bod 1 písm. d/ Šiestej smernice (tzv. nepriamy účinok smernice). Uvedenie šiestej smernice v prílohe zákona o DPH síce nepredstavuje jej priamu transpozíciu do slovenského právneho poriadku, pretože smernica sa transponuje v jednotlivých ustanoveniach zákona a jej citácia v prílohe je len tzv. transpozičným odkazom umožňujúcim ľahšiu orientáciu vo vzťahu práva Európskej únie a národného práva, avšak vzhľadom na to, že táto smernica je právne záväzná, keďže je súčasťou prílohy č. 6 zákona o DPH, je potrebné z jej obsahu vychádzať pri aplikácii a výklade jednotlivých ustanovení zákona o DPH. Krajský súd poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora C-212/04, C-454/98 a C-643/11 LVK-56 EOOD. Medzera, ktorá vznikla v právnom poriadku Slovenskej republiky transponovaním šiestej smernice a smernice 2006/112/ES týkajúca sa vymedzenia osôb povinných platiť DPH bola zákonným postupom preklenutá eurokonformným výkladom ovplyvneným konkrétnym znením a stanoveným cieľom týchto smerníc. Daňový subjekt musí niesť mieru zodpovednosti za fiktívny obchodný reťazec, ktorého bol súčasťou, a taktiež i za tú skutočnosť, že daň z pridanej hodnoty na faktúrach na výstupe uplatnil. Podľa krajského súdu teda neobstojí len spoliehanie sa na zásadu neutrality DPH a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov v obchodnom reťazci, zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

3. K návrhu žalobcu na predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ krajský súd uviedol, že žalobcom koncipovaná otázka nerieši právny základ daného prípadu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s povinnosťou odvieť DPH poukázal na čl. 203 Smernice EÚ č. 2006/112/ES a taktiež na čl. 21 bod 1 písm. d/ Šiestej smernice. Správne podľa krajského súdu uviedol, že na predmetný prípad sa vzhľadom na zdaňovacie obdobie, za ktoré je dovyrubovaná daň, vzťahuje šiesta smernica Rady zo dňa 17. mája 1977 a jej čl. 21 bod 1 písm. d/, podľa ktorého DPH platí každá osoba, ktorá uvedie daň na faktúre. Teda v danom prípade nebolo potrebné podrobiť výkladu smernicu č. 2006/112/ES. Vzhľadom však na v podstate totožné znenia čl. 21 bod 1 písm. d) šiestej smernice a čl. 203 smernice 2006/112/ES je potrebné doplniť, že dotknutý článok 203 smernice 2006/112/ES je na jeho správne uplatnenie dostatočne jasný a nenecháva priestor na žiadnu rozumnú pochybnosť o jeho aplikácii, aj vzhľadom na už ukončené prejudiciálne konania Súdneho dvora, ktoré sa zaoberajú uvedenou problematikou, napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci LVK-56 EOOD C-643/11 (prejudiciálne konanie týkajúce sa výkladu smernice 2006/112/ES) a C-454/98 Schmeink a Strobel (prejudiciálne konanie týkajúce sa šiestej smernice). Z tohto dôvodu s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora C-283/81 Cilfit nie je potrebné prejudiciálnu otázku predkladať v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní EÚ.

4. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd a contrario k §§ 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 168 S.s.p., tak, že žalobcovi náhradu trov nepriznal, keď žalobca nemal v konaní úspech, a žalovanému náhradu trov nepriznal, keďže mu ju môže priznať len výnimočne, čo v danom prípade nebolo splnené.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca z dôvodov § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnutý rozsudok zruší a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie.

6. Žalobca sa v podanej kasačnej sťažnosti zaoberal najmä vznikom daňovej povinnosti a tvrdeným nepreukázaním reálneho dodania tovaru. Smernica o DPH explicitne v čl. 31 upravuje dodanie tovaru bez prepravy. Síce je tomu tak len v kontexte určenia miesta dodania, uvedené ustanovenie má však zásadný význam pre interpretáciu čl. 14 Smernice o DPH. V žiadnom ustanovení zákona o DPH nie je ani zmienka o podmienke prepravovania tovaru ako podmienke „dodania“ v zmysle, že ak dodávateľ tovar neodošle na prepravu (alebo tovar inak nezmení svoje pôvodné miesto uskladnenia), nedošlo k dodaniu tovaru, a teda ani k vzniku daňovej povinnosti. Podľa žalobcu teda niet pochyb o tom, že preprava a fyzické prevzatie tovaru odberateľom od dodávateľa nie je podmienkou vzniku daňovej povinnosti podľa Smernice o DPH a o to menej podľa eurokonformne interpretovaného § 19 ods. 1 zákona o DPH. K dodaniu tovaru v prejednávanej veci podľa žalobcu došlo okamihom konsenzu o

prevode vlastníckeho práva k tovaru uvedenom vo faktúre a v dodacom liste, v prípade žalobcu dokonca aj v preberacom protokole o prevzatí tovaru, a to v mieste, ktorým bol sklad, kde sa v čase prevodu práva tovar nachádzal. Je nepochybné a celkom logické, že tovar nemusel byť ani odoslaný ani prepravovaný platiteľovi dane z miesta, kde bol uskladnený na to, aby na strane dodávateľa vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, ako jeden z predpokladov vzniku práva sťažovateľa na odpočítanie dane na vstupe podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca namietal, že krajský súd v napadnutom rozsudku opomenul preskúmať, či neprichádza do úvahy vznik daňovej povinnosti iným, zákonom o DPH predpokladaným spôsobom. K záveru o nevzniknutí daňovej povinnosti dospel krajský súd bez riadneho skúmania ďalších okolností prípadu, ktoré sú podľa judikatúry SD EÚ kľúčové pre správne a zákonné rozhodnutie o práve na priznanie odpočítania dane na vstupe. V prípade, ak chcel krajský súd spochybňovať právo žalobcu na odpočet dane na vstupe, mal podľa žalobcu predovšetkým zisťovať či (i) u dodávateľa žalobcu vzhľadom na okolnosti prípadu nemohlo dôjsť k daňovému podvodu a súčasne, či sa žalobca na tomto daňovom podvode vedome podieľal, resp. o nečestnom konaní dodávateľa a/alebo o daňovom podvode vedel alebo musel vedieť a len a výlučne v tomto kontexte, či dodávateľ žalobcu daň na výstupe vo vzťahu k nemu riadne priznal a zaplatil, resp. či bola daň už skôr na vyššom stupni v dodávateľskom reťazci zaplatená, resp. či (ii) nedošlo vzhľadom na okolnosti prípadu u platiteľa dane k zneužitiu práva na odpočet dane na vstupe výlučne s cieľom získať pre seba daňovú výhodu a ak áno, či túto daňovú výhodu platiteľ dane získal, keďže podľa Súdneho dvora EÚ musí z celku objektívnych prvkov vyplývať, že hlavný cieľ plnení, ktorých sa odpočet dane týka, je získať daňovú výhodu. V rámci daňového konania mali byť zo strany žalovaného, resp. prvostupňového orgánu zistené také skutočnosti, ktoré objektívne a jednoznačne, nie len domnelo alebo s pochybnosťami, preukazujú vedomosť alebo nevyhnutnosť vedomosti daňového subjektu, o podvodnom konaní, pri ktorom sa vyžaduje, aby viedlo k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie je v rozpore s cieľom smernice i vnútroštátnej úpravy, a že hlavným cieľom predmetného plnenia je získať daňovú výhodu. Žalobca sa však domnieval, že žiadne takéto okolnosti zo strany krajského súdu, žalovaného ani zo strany prvostupňového orgánu zistené neboli. Žalobca uviedol, že o podvodnom konaní nielenže nevedel, ale ani nemohol vedieť a zároveň mu pri jeho činnosti v dôsledku odpočítania dane na vstupe nevznikla nijaká daňová výhoda. Krajský súd mal podľa žalobcu prihliadať na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-504/10 Tanoarch. V súvislosti s otázkou zaplatenia dane uvedenej na faktúre sa žalobca zaoberal priamym účinkom smernice voči fyzickej osobe, pričom uviedol, že hoci Súdny dvor EÚ za určitých okolností pripustil priamy účinok smernice, tento sa nikdy nesmie uplatňovať vo vzťahu k povinnostiam, ktoré zo smernice pre fyzické osoby môžu vyplývať. Štátne orgány teda nikdy nesmú požadovať od osôb, aby plnili povinnosti vyplývajúce im zo smernice bez toho, aby bola smernica v tejto relevantnej časti v celom rozsahu a správne transponovaná. Ak k transpozícii nedošlo, osoba povinnosťou vyplývajúcou zo smernice viazaná v žiadnom prípade nie je. Povinnosť každej osoby zaplatiť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH daň, ktorú uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji, vyplývajúca tiež z príslušných smerníc, je súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku SR až od 1. januára 2010. Nie je teda prípustné splnenie tejto povinnosti vyžadovať od osoby za zdaňovacie obdobie január 2006, a teda pred účinnosťou ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH. Štát prostredníctvom daňových orgánov má dostatok možností a prostriedkov na to, aby nečestné praktiky zdaniteľných osôb zisťoval a sankcionoval prípadne inicioval trestnoprávnu zodpovednosť. Daň z obratu (pridanej hodnoty) nie je nástrojom na sankčné postihy nečestného konania zdaniteľných osôb a preto výklad § 71 ods. 6 zákona o DPH a článku 203 Smernice o DPH v tomto obsahovom význame - trestať platiteľov dane a to individuálne každého na všetkých stupňoch dodávateľského obchodného reťazca nerešpektujúc zásadu neutrality dane a zásadu proporcionality pri jej uplatňovaní, je podľa žalobcu neprijateľný a v priamom rozpore so zásadami, na ktorých je vystavaný mechanizmus DPH v EÚ. Hypotéza § 71 ods. 6 zákona o DPH predpokladá existenciu daňovej povinnosti a teda len pre prípad, ak daňový subjekt vo faktúre uvedie daňovú povinnosť vyššiu než je táto existujúca daňová povinnosť, upravuje pre daňový subjekt povinnosť zaplatiť túto vo faktúre uvedenú vyššiu daň. Ak potom v posudzovanom prípade je skutkovým zistením podľa názoru orgánu finančnej správy i krajského súdu tá skutočnosť, že daňová povinnosť vôbec nevznikla, lebo tovar nebol nikdy dodaný, je zrejmé, že nie je splnená hypotéza právnej normy obsiahnutej v § 76 ods. 1 zákona o DPH, a teda nie je možné na daný prípad aplikovať dispozíciu tejto právnej normy. Inými slovami, v dotknutom rozhodnom období neexistovala vo vnútroštátnom právnom poriadku právna norma obdobná aktuálnemu zneniu § 69 ods. 5 zákona o DPH v znení

účinnom od 1. januára 2010, a preto rozhodnutie, ktorého preskúmanie súdom navrhoval žalobca, neexistoval žiadny právny základ. Ak krajský súd bez ďalšieho súhlasil s právnou kvalifikáciou veci dotknutým orgánom finančnej správy, týmto svojim postupom sám nesprávne právne vec posúdil.

7. Žalobca spolu s podanou kasačnou sťažnosťou podal aj návrh na prerušenie konania za účelom predloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ v znení: „Má sa článok 203 Smernice o DPH interpretovať tak, že nebráni vnútroštátnej praxi orgánov v prípade preukázania neexistencie zdaniteľných plení u dodávateľa zdaniteľnej osoby a následného neoprávneného odpočtu dane na vstupe z dôvodu, že zdaniteľná osoba sa podieľala na daňovom podvode dodávateľa tým, že vedela o neexistencii týchto zdaniteľných plení, požadovať zaplatenie dane na výstupe zdaniteľnej osoby za to isté neexistujúce zdaniteľné plnenie len z dôvodu, že je táto daň uvedená na faktúre?“

8. Žalobca mal za to, že krajský súd nesprávne uviedol, že na daný prípad je potrebné aplikovať Smernicu 77/388/EHS, odvolávajúc sa pri tom na zdaňovacie obdobie. Správca dane mal procesne postupovať v daňovom konaní výlučne podľa Smernice 2006/112/EHS (podľa času konania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania), avšak hmotnoprávne povinnosti posudzovať podľa konkrétneho zdaňovacieho konania. Keďže na správne rozhodnutie vo veci je podľa názoru žalobcu nevyhnutné zodpovedať správnymi orgánmi i krajským súdom doposiaľ opomenuté kľúčové otázky okolností posudzovaného prípadu v zmysle zásad judikovaných Súdnym dvorom Európskej únie, žalobca mal za to, že je stále daný dôvod na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c/ SSP.

9. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti ani k podanému návrhu na predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ nevyjadril.

10. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 22. novembra 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

11. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu, ktoré sú zhodné so žalobnými námietkami, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu.

12. Podľa § 464 ods. 1 S.s.p., môže kasačný súd, ak rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

13. Na zdôraznenie správnosti kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia, kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 1 S.s.p. odkazuje na svoj rozsudok v obsahovo totožnej veci (zdaňovacie obdobie január 2006) č. k. 4Sžfk/20/2017 z 1. marca 2018, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„7.2 V citovaných ustanoveniach zákona o DPH sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej,

ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie len faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo Šiestej smernice, resp. na ňu nadväzujúcej smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

7.3 Podľa čl. 10 bod 2 šiestej smernice a tiež podľa zákona o DPH daňová povinnosť pri dodaní tovaru vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, kedy kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

7.4 V rámci vyrubovacieho konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, v tomto prípade žalobcu. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky aj v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, možno konštatovať, že: dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neuniesol dôkazné bremeno, čím nespĺnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

7.5 Taktiež daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Toto ustanovenie zakotvuje, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnené a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov vyhľadávať za daňový subjekt - žalobcu dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet dane, ale naopak bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oprávnené. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.

7.6 Z obsahu rozsudku Krajského súdu v Žiline, ako aj z pripojeného administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ako je opísané vyššie, z ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje. Je však nutné poznamenať, že možnosti správcu dane, ohľadom riadneho preskúmania predmetných obchodných transakcií boli výrazne limitované skutočnosťou, že obe spoločnosť, aj dodávateľská, aj odberateľská, boli už v čase vykonávania daňovej kontroly vymazané z obchodného registra ex offio. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vypočul bývalých členov

predstavenstva dodávateľskej a odberateľskej spoločnosti, taktiež i žalobkyňu. Žiaden z vypočítaných svedkov sa však nevedel vyjadriť k preprave, resp. k náklade alebo vykládke tovaru, ani k samotnému dodaniu tovaru. Jediný relevantný dôkaz, ktorý žalobkyňa predložila za účelom preukázania reálneho dodania tovaru, boli faktúry, či už odberateľské alebo dodávateľské. Ako však už bolo nespočetnekrát konštatované ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR, na preukázanie dodania tovaru za účelom odpočítania DPH nepostačuje ako relevantný dôkaz len samotná faktúra, predmetom ktorej je preskúmaná obchodná transakcia.

7.7 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

7.8 V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

7.9 Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

7.10 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, aby prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť, zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti" (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

7.11 V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

7.12 Kasačný súd považuje za potrebné uviesť niekoľko skutočností, ktoré nielenže spochybňujú dobromyseľnosť predmetných obchodných transakcií, ba až umocňujú tzv. umelý charakter predmetných plnení, čo smeruje k úvahám o podvode na DPH. Žalobkyňa sa vo svojej výpovedi pred správcom dane vyjadrila, že tovar kupovala od spoločnosti Seliko Trade, a.s. a následne ho odpredávala spoločnosti Harris a.s., Svedok M. F., bývalý člen predstavenstva spoločnosti Harris a.s., však uviedol, že táto spoločnosť tovar ďalej distribuovala rôznym odberateľom, medzi ktorými príkladmo uviedol aj spoločnosť Seliko Trade, a.s.,. Podozrivou sa javí aj skutočnosť, že Ing. L. R. pôsobil ako člen a predseda predstavenstva aj v spoločnosti Seliko Trade, a.s., aj v spoločnosti Harris a.s.. Pri miestnom

zist'ovani na adrese sídla spoločnosti Harris a.s., v roku 2007 správca dane zistil, že spoločnosť na danom sídle nesídlí, nikto o nej nič nevedel, nebola preukázaná existencia žiadnych skladových priestorov, v ktorých by sa mohlo uskutočňovať odovzdávanie a dodanie takého množstva tovaru, ako bolo deklarované predmetnými faktúrami. Spoločnosť Harris a.s., pritom bola vymazaná z obchodného registra až v roku 2009.

7.13 Pokiaľ ide o námietku aplikácie šiestej smernice, kasačný súd sa plne stotožňuje so závermi krajského súdu. Kasačný súd taktiež poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 440/2011 zo dňa 11.10.2011, v ktorom ústavný súd konštatoval, že „pri nepriamom účinku smernice je situácia zložitejšia, ale zjednodušene povedané pri ňom platí, že ak národný predpis korektné unesie výklad ovplyvnený smernicou, môže ísť aj v neprospech jednotlivca. Ťažiskom zásahu do pozície jednotlivca je tak národný predpis“. V každom členskom štáte Európskej únie platia dva právne poriadky, a to právny poriadok členského štátu a právny poriadok Spoločenstva. Právo Spoločenstva má však aplikačnú prednosť pred národným právom. Súdny dvor zdôrazňuje zásadu výkladu národného práva v súlade so smernicou. V intenciách tejto zásady musí aj súd členského štátu EÚ vykladať vnútroštátne právo s ohľadom na znenie a účel smernice. Vzhľadom na skutkové zistenia v danej veci je možné skonštatovať, že poľahčujúce okolnosti v danom prípade zistené neboli. Žalobkyňa bola v rozhodujúcom čase platiteľom DPH, uplatnila si nadmerný odpočet DPH, preto nemôže obstať obrana žalobkyne spočívajúca v tvrdení, že nie je povinná zaplatiť daň vyčíslenú vo faktúrach a argumentovať nepriamym účinkom smernice, obzvlášť v prípade, ak žiada nadmerný odpočet DPH.

7.14 Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, pretože krajský súd (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydal na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použil správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení (§§ 49 a 51 zákona o DPH), a aj postupoval zákonne, uplatňujúc eurokonformný výklad, vychádzajúc zo skutkového stavu zisteného produkovaných v procese dokazovania pri správe daní. Rovnako senát zdôrazňuje, že dôkazne bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní (čo v tomto prípade neurobil, keď žalobkyňa predložila len faktúru a k tomu súvisiace dokumenty, avšak nedokázala preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia), nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený."

14. Vo vzťahu k žiadosti žalobkyne o predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie, kasačný súd rovnako odkazuje na svoj rozsudok č. k. 4Sžfk/20/2017 z 1. marca 2018, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„8.1 Žalobkyňa v podanej kasačnej sťažnosti žiadala aj o predloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie. Kasačný súd je však toho názoru, že v konaní, ako pred finančnými orgánmi, tak pred všeobecnými súdmi, sa nepreukázala nevyhnutnosť výkladu únievého práva Súdnym dvorom Európskej únie. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd poslednej inštancie v rámci všeobecného súdnictva dospel k záveru, že nie je dôvod obracať sa za tohto stavu na Súdny dvor Európskej únie s prejudiciálnou otázkou a konanie nie je potrebné prerušovať, keďže podľa obsahu návrhu žalobcu ide o návrhy, ku ktorým sa Súdny dvor EÚ vyjadril (bod 7.10 rozsudku)."

15. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobkyne ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

16. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobca nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

17. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§

139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.